

Consultatiedocument – Uitgebreid rapporteren over continuïteit en fraude in de controleverklaring

A. Dieleman RA¹

Met ingang van wettelijke controles van jaarrekeningen over boekjaren 2021 is het bij organisaties van openbaar belang verplicht om in de controleverklaring te communiceren over de controle-aanpak van fraude; voor andere wettelijke controles van jaarrekeningen geldt die verplichting vanaf boekjaren 2022. Daarnaast geldt vanaf boekjaar 2022 de verplichting om bij alle wettelijke controles in de controleverklaring te rapporteren over de controle-aanpak van continuïteit. Bij de implementatie van deze extra communicatieverplichting (die in de internationale controlestandaarden (de International Standards on Auditing ('ISA')) niet voorkwam) heeft de NBA destijds toegezegd om deze rapportage over continuïteit en fraude te evalueren. Op 27 mei 2026 heeft de NBA daarover een consultatiedocument² uitgebracht met de resultaten van de toegezegde evaluatie. Een juist moment, omdat inmiddels enkele jaren ervaring is opgedaan met het rapporteren over continuïteit en fraude in de controleverklaring en daarnaast door de NBA de voorgestelde herziene Standaarden 240 ('Fraude')³ en 570 ('Continuïteit')⁴ zijn gepubliceerd naar aanleiding van de nieuwe standaarden die de International Auditing and Assurance Standards Board heeft uitgebracht. Die herziene standaarden worden in de Nadere Voorschriften Controle- en Overige Standaarden ('NV COS') verwerkt en consultatie ervan vindt tegelijkertijd plaats. Daarmee kunnen de nieuwe Standaarden en de wijzigingen als gevolg van de evaluatie op hetzelfde moment ingaan: voor boekjaren die aanvangen op of na 15 december 2026.

1. Terugblik

Om de ontwikkelingen van de achterliggende jaren en de voorstellen die de NBA in het consultatiedocument doet, goed te kunnen plaatsen is het nuttig een korte schets te geven van de aanleidingen tot de specifieke rapportage over continuïteit en fraude in de controleverklaring. Ik benoem de belangrijkste punten in dit verband.

1.1. Monitoring Commissie Accountancy

Op 14 januari 2020 wordt het rapport 'Spiegel voor de accountancysector' van de Monitoring Commissie Accountancy ('MCA') gepubliceerd.⁵ De MCA constateert dat maatregelen noodzakelijk zijn om de rol van de accountant bij fraude en (dis)continuïteit te verstevigen, omdat zich juist bij deze onderwerpen beeldbepalende incidenten voordoen die het vertrouwen in accountants(organisaties) aantasten. De MCA wijst verder op de prestatiekloof waarmee de accountantssector worstelt en doet met

betrekking tot (dis)continuïteit de aanbeveling om een werkgroep in te stellen om de accountant bij dit onderwerp een meer betekenisvolle rol te laten spelen. Fraude wordt door de MCA zelfs als een van de 'wicked problems' gekwalificeerd: problemen, vraagstukken, onderwerpen of thema's die zeer moeilijk of niet bespreekbaar, dan wel oplosbaar zijn. Tot slot constateert de MCA dat fraude steeds vaker in de uitgebreide controleverklaring (naar aanleiding van de controle van de jaarrekening van een organisatie van openbaar belang) aan de orde komt.

1.2. Brief NBA aan de Vaste Commissie voor Financiën

De NBA verzendt op 23 september 2020 een brief aan de Vaste Commissie voor Financiën van de Tweede Kamer over dit onderwerp, ter voorbereiding van de bespreking over de toekomst van de accountancy door deze commissie.⁶ In die brief geeft de NBA

1. Anton Dieleman is registeraccountant (directeur vaktechniek) bij Forvis Mazars in Rotterdam, lid van de redactie van Tijdschrift voor Jaarrekeningenrecht en was van 2017 tot medio 2025 voorzitter van het College voor Beroepsreglementering bij de NBA.

2. <https://www.nba.nl/siteassets/wet--en-regelgeving/consultaties-en-projecten/2024/evaluatie-standaard-700/consultatiedocument-evaluatie-standaard-700-29.pdf>.

3. <https://www.nba.nl/siteassets/wet--en-regelgeving/consultaties-en-projecten/2024/evaluatie-standaard-700/consultatiedocument-standaard-240-vertaling.pdf>.

4. <https://www.nba.nl/siteassets/wet--en-regelgeving/consultaties-en-projecten/2024/evaluatie-standaard-700/consultatiedocument-standaard-570-vertaling.pdf>.

5. <https://www.nba.nl/siteassets/nieuws/bijlagen-bij-nieuwsberichten/2020/eindrapport-monitoring-commissie-accountancy-140120.pdf>.

6. <https://www.accountant.nl/siteassets/nba/brieven-nba/brief-nba-aan-cie-financien-tweede-kamer-23-september-2020.pdf>.

aan dat met betrekking tot continuïteit en fraude accountants (op korte termijn) in de controleverklaring moeten aangeven welke werkzaamheden zijn verricht met betrekking tot continuïteits- en fraude-risico's en wat de bevindingen zijn.

1.3. Commissie toekomst accountancysector

Op 15 oktober 2020 publiceert de Commissie toekomst accountancysector ('CTA') haar rapport.⁷ De commissie doet nog evenmin concrete aanbevelingen voor rapportage over continuïteit en fraude in de controleverklaring, maar constateert, evenals de MCA, dat de verwachtingskloof tussen de samenleving en de accountant zich onder meer richt op continuïteit en fraude. Aanbeveling 5 van het rapport 'Vertrouwen op controle' van de CTA geeft aan dat bij wettelijke controles meer aandacht dient te zijn voor aspecten van financiële fraude en (dis)continuïteit.

1.4. Kwartiermakers toekomst accountancy

Tot slot is de op 30 oktober 2023 uitgebrachte rapportage ('Druk en tegendruk') van de kwartiermakers toekomst accountancy relevant.⁸ Dit rapport is uitgebracht twee jaar na de introductie van de verplichte rapportage over continuïteit en fraude in de controleverklaring. De kwartiermakers ondersteunen deze door de NBA in gang gezette route om in de controleverklaring over beide onderwerpen te rapporteren, maar adviseren om standaardbeoordelingen zoveel mogelijk te vermijden.

Het voorgaande heeft geleid tot de eerdergenoemde verplichting om in de controleverklaring bij de wettelijke controle van jaarrekeningen (verplicht) te rapporteren over de controle-aanpak met betrekking tot continuïteit en fraude en uiteindelijk de nu voorliggende consultatie.

2. Huidige ISA's

De huidige ISA's kennen de volgende verplichtingen om in de controleverklaring te rapporteren over continuïteit en fraude. Binnen de NV COS is dit – op dit moment – op identieke wijze van toepassing voor niet-wettelijke controles van jaarrekeningen.

2.1. Continuïteit

Met betrekking tot continuïteit geldt het volgende: als sprake is van materiële continuïteitsonzekerheid moet in de jaarrekening een toelichting op de continuïteitsonzekerheid gegeven. Vervolgens wordt in de controleverklaring een sectie 'Materiële onzeker-

heid over de continuïteit' toegevoegd, waarin de accountant verwijst naar deze toelichting in de jaarrekening. Ontbreekt bij materiële continuïteitsonzekerheid een adequate toelichting in de jaarrekening (de jaarrekening is dan onvolledig), dan leidt dat tot een controleverklaring met beperking of afkeurende verklaring, in verband met de onjuistheid in de jaarrekening. In uitzonderlijke omstandigheden is een accountant in een situatie van materiële continuïteitsonzekerheid niet in staat om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over deze continuïteitsonzekerheid. In die (beperkt voorkomende) situatie wordt een controleverklaring van oordeelonthouding verstrekt.

2.2. Fraude

Aan fraude wordt in een goedkeurende controleverklaring alleen aandacht besteed als (bij organisaties van openbaar belang en andere beursfondsen) sprake is van een zogeheten kernpunt van de controle dat betrekking heeft op fraude.

Voor andere organisaties komt fraude in de controleverklaring alleen aan de orde als dit de oorzaak is voor een niet-goedkeurende controleverklaring. Bijvoorbeeld als de jaarrekening een materiële afwijking bevat als gevolg van fraude, of als de accountant niet voldoende en geschikte controle-informatie over fraude kan verkrijgen. Dat laatste betekent dat de accountant (om objectieve redenen) met onzekerheden blijft zitten in relatie tot de (vermoede) fraude en niet met een redelijke mate van zekerheid tot het oordeel kan komen dat de jaarrekening geen afwijking van materieel belang als gevolg van fraude bevat. In het eerste geval leidt dit tot een controleverklaring met beperking of afkeurende controleverklaring. In de tweede situatie wordt een controleverklaring met beperking of een controleverklaring van oordeelonthouding verstrekt.

3. Huidige rapportageverplichting op basis van Standaard 700

Sinds 2021/2022 geldt, zoals hiervoor toegelicht, voor wettelijke controles van jaarrekeningen, een Nederlandse aanvulling op de internationale standaarden met betrekking tot het rapporteren over de controle-aanpak voor continuïteit en fraude (Standaard 700.29A/B van de NV COS). In voorkomende gevallen is het toegestaan de inhoud van de secties te combineren met de sectie Kernpunten van de controle. Voor de sectie Controle-aanpak continuïteit geldt aanvullend dat deze ook mag worden gecombineerd met de verplichte Continuïteitssectie die op basis van Standaard 570 van de NV COS verplicht is in situaties van materiële continuïteitsonzekerheid.

De inhoud van beide secties kan de volgende onder-

7. <https://open.overheid.nl/documenten/ronl-51631d1f-b085-44a8-b04e-df5013a3b7e3/pdf>.

8. <https://open.overheid.nl/documenten/92348e83-becb-4988-bdfc-4312f5a288c0/file>.

werpen bevatten (Standaard 700, par. A41A en A41B NV COS):

- de aangelegenheden met betrekking tot continuïteit of fraude die aandacht vereisen;
- een verwijzing naar een eventuele toelichting in de jaarrekening of het bestuursverslag;
- een kort overzicht van de uitgevoerde controlewerkzaamheden;
- een indicatie van de uitkomsten van die werkzaamheden;
- belangrijke waarnemingen met betrekking tot continuïteit of fraude.

Voor de secties Controle-aanpak Continuïteit en Controle-aanpak Fraude geldt dat het toevoegen van beide secties niet is toegestaan als een controleverklaring van oordeelonthouding bij de jaarrekening wordt afgegeven. De reden hiervoor is dat in die situatie teveel waarde aan beide secties zou kunnen worden toegekend, terwijl bij een controleverklaring van oordeelonthouding geen oordeel over de jaarrekening als geheel wordt gegeven.

4. Voorgestelde communicatie over Continuïteit

In de nieuwe Standaard 570 NV COS, die als consultatieversie op 27 mei 2026 is gepubliceerd, wordt met betrekking tot het rapporteren over Continuïteit het volgende onderscheid gehanteerd:

- er is geen sprake van materiële continuïteitsonzekerheid;
- idem, maar voor het management is hierbij sprake van significante oordeelsvorming;
- er is sprake van materiële continuïteitsonzekerheid.

Dit onderscheid is gebaseerd op a) de herziene ISA 570; maar tevens b) de ervaringen die inmiddels in Nederland zijn opgedaan met het rapporteren in de controleverklaring over de controle-aanpak met betrekking tot continuïteit.

4.1. Geen materiële continuïteitsonzekerheid

Als *geen* sprake is van materiële continuïteitsonzekerheid wordt in de controleverklaring een sectie met de titel Continuïteit opgenomen, waarin de accountant vermeldt dat:

- a. het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management bij het opmaken van de jaarrekening passend is;
- b. op basis van de controle-informatie geen materiële continuïteitsonzekerheid is geïdentificeerd;

- c. de conclusies beperkt zijn tot de datum van de controleverklaring en daarom geen garantie betekenen voor het handhaven van de continuïteit in de toekomst.⁹

4.2. Significante oordeelsvorming door het management

In de situaties waar het management significante oordeelsvorming heeft toegepast met betrekking tot de continuïteitsveronderstelling wordt het volgende in de controleverklaring toegevoegd:

1. een verwijzing naar de toelichting van het management op de significante oordeelsvorming in de jaarrekening en het bestuursverslag;
2. een beschrijving van de evaluatie van de continuïteitsinschatting door het management door de accountant.¹⁰

Met betrekking tot de onder punt 2 genoemde evaluatie door de accountant kan de accountant één of meer van de volgende onderwerpen toelichten:

- a. een beknopt overzicht van de uitgevoerde controlewerkzaamheden;
- b. een indicatie van de uitkomsten van die werkzaamheden;
- c. de meest relevante aspecten van de wijze waarop de accountant heeft ingespeeld op de materiële continuïteitsonzekerheid;
- d. de kernobservaties.

Significante oordeelsvorming door het management doet zich voor in de zogeheten ‘close call’-situaties. Hiervan is bijvoorbeeld sprake als op balansdatum (uit de jaarrekening) blijkt dat sprake van indicaties voor materiële onzekerheid, maar deze na balansdatum zijn ondervangen. Bijvoorbeeld door het feit dat verliesgevend activiteiten winstgevend worden, een financiering door een derde partij die wordt verstrekt of gecontinueerd, of financiële ondersteuning door een groepsmaatschappij.

Standaard 570 wijkt met betrekking tot bovenstaande verplichtingen af van ISA 570, die de extra toelichtingen in de controleverklaring onder 1 en 2 alleen verplicht bij organisaties van openbaar belang.

4.3. Materiële continuïteitsonzekerheid

Als *wel* sprake is van materiële continuïteitsonzekerheid, wordt in de controleverklaring een paragraaf ‘Materiële onzekerheid over de continuïteit’ opgenomen. In die paragraaf wordt het volgende opgenomen:

1. een verwijzing naar de toelichting van het management op de materiële continuïteitsonze-

9. Nieuwe Standaard 570, par. 34.

10. Nieuwe Standaard 570, par. 34.

- kerheid in de jaarrekening en het bestuursverslag;
- 2. een beschrijving van de evaluatie van de continuïteitsinschatting door het management door de accountant
- 3. een vermelding dat sprake is van een materiële onzekerheid die gereede twijfel kan doen ontstaan over de continuïteit;
- 4. een vermelding dat:
 - het oordeel van de accountant als gevolg van de materiële continuïteitsonzekerheid niet is aangepast;
 - het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management bij het opmaken van de jaarrekening passend is;
 - de conclusies beperkt zijn tot de datum van de controleverklaring en daarom geen garantie betekenen voor het handhaven van de continuïteit in de toekomst.¹¹

Met betrekking tot de bij punt 2 genoemde evaluatie kan de accountant (evenals bij de situatie dat sprake is van significante oordeelsvorming) één of meer van de volgende onderwerpen toelichten:

- a. een beknopt overzicht van de uitgevoerde controlewerkzaamheden;
- b. een indicatie van de uitkomsten van die werkzaamheden;
- c. de meest relevante aspecten van de wijze waarop de accountant heeft ingespeeld op de materiële continuïteitsonzekerheid;
- d. de kernobservaties.

Ten opzichte van de huidige Standaard 700.29A betekent het voorgaande dat de verplichte rapportage over continuïteit in de controleverklaring wordt uitgebreid naar alle controleopdrachten; ook buiten het domein van de wettelijke controles.

Een beperking ten opzichte van de huidige Standaard 700.29A is dat in situaties waarin geen sprake is van materiële continuïteitsonzekerheid en tevens geen sprake is van significante oordeelsvorming door het management slechts een beperkte toelichting van de hiervoor genoemde onderwerpen in de controleverklaring vereist is.

4.4. Controleverklaring van oordeelonthouding

Als een controleverklaring van oordeelonthouding wordt verstrekt, leidt materiële continuïteitsonzekerheid tot een ingewikkeld vraagstuk. Dat wordt veroorzaakt door het feit dat materiële continuïteitsonzekerheid primair een verslaggevingsvraagstuk is en de controleverklaring van oordeelonthouding een controlevraagstuk: de accountant kan bij een controleverklaring van oordeelonthouding niet voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen. Met betrekking tot materiële continuïteitsonzeker-

heid en de controleverklaring van oordeelonthouding kunnen zich twee verschillende situaties voordoen:

- de oordeelonthouding is het gevolg van materiële continuïteitsonzekerheid;
- de oordeelonthouding ontstaat als gevolg van andere omstandigheden.

Een oordeelonthouding als gevolg van materiële continuïteitsonzekerheid doet zich alleen in uitzonderlijke omstandigheden voor; als sprake is van meerdere onzekerheden die significant zijn. Het is uitzonderlijk, omdat dit een van de weinige situaties is waar de onzekerheid in de jaarrekening (als verslaggevings-concept) en de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen (als controle-concept) elkaar raken. Een voorbeeld van meerdere significante onzekerheden (voor de accountant) ontstaat veelal door een combinatie van omstandigheden als: a) onvoldoende inzicht in toekomstige winstgevendende activiteiten of positieve kasstromen; b) onduidelijkheid over het continueren of verstrekken van belangrijke financieringen; c) onzekerheid over ondersteuning in financiële of andere vorm vanuit groepsmaatschappijen mogelijk is. In dat geval zal de sectie ‘Onderbouwing van de oordeelonthouding’ in de controleverklaring verwijzen naar het feit dat de accountant niet voldoende en geschikte controle-informatie kan verkrijgen met betrekking tot de continuïteitsinschatting en dat als gevolg daarvan een controleverklaring van oordeelonthouding wordt verstrekt. Dit is overigens identiek ten opzichte van de huidige Standaarden.

In de meeste situaties is de controleverklaring van oordeelonthouding echter niet het gevolg van materiële continuïteitsonzekerheid, maar ontstaat deze door andere omstandigheden. Bijvoorbeeld een organisatie (meestal van beperktere omvang) waar de interne beheersing van onvoldoende niveau is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Of het feit dat met betrekking tot een bepaalde balanspost (van significante omvang) – bijvoorbeeld een deelneming, goodwill of een voorziening – niet voldoende en geschikte controle-informatie beschikbaar is. Als de (mogelijke) consequenties hiervan van materiële, maar ook diepgaande, omvang zijn, leidt dit tot een controleverklaring van oordeelonthouding. In die situatie verbiedt de nieuwe Standaard om in een controleverklaring van oordeelonthouding een sectie ‘Continuïteit’ of ‘Materiële onzekerheid over de continuïteit’ op te nemen. Dat is, naar mijn mening, een onjuiste en onwenselijke situatie als sprake is van een materiële continuïteitsonzekerheid. Onjuist; omdat hierbij een verslaggevingsconcept (de materiële continuïteitsonzekerheid) en een controle-concept (niet voldoende en geschikte controle-informatie kunnen verkrijgen) door elkaar worden gehaald. Onwenselijk; omdat de gebruiker van de jaarrekening en de controleverklaring hierdoor relevante informa-

11. Nieuwe Standaard 570, par. 35.

tie wordt onthouden. Ik verwijs voor een uitgebreide(re) toelichting hierop naar een eerder door mij gepubliceerd artikel.¹²

Verder moet in die situatie in de sectie ‘Basis voor de oordeelonthouding’ worden vermeld dat de accountant niet in staat is een oordeel over de materiële continuïteitsonzekerheid te geven.¹³ Als de oordeelonthouding het gevolg is van andere omstandigheden dan de continuïteitsonzekerheid is bovenstaande vermelding in veel situaties zelfs onjuist.

Het verbod geldt niet als sprake is van een wettelijke verplichting om in de controleverklaring een verwijzing naar de materiële continuïteitsonzekerheid op te nemen.¹⁴ Dat is het geval bij wettelijke controles op basis van art. 2:393 BW; in dat artikel is namelijk een verplichting opgenomen om aandacht te besteden aan materiële continuïteitsonzekerheid.¹⁵ Het is eveneens van toepassing als in andere wet- en regelgeving voor de controleverklaring wordt verwezen naar de eisen die art. 2:393 BW stelt.

5. Voorgestelde communicatie over Fraude

De herziene Standaard 240 maakt voor het rapporteren over fraude-aangelegenheden onderscheid tussen controleverklaringen waarin over zogeheten kernpunten van de controle wordt gecommuniceerd volgens Standaard 701 (‘Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant’) en andere wettelijke controles van jaarrekeningen volgens de Wet toezicht accountantsorganisaties waar dit niet het geval is.

5.1. Rapporteren over fraude-aangelegenheden via kernpunten

Als de accountant in de controleverklaring kernpunten van de controle opneemt wordt over fraude-aangelegenheden via die kernpunten gecommuniceerd. Als een fraude-aangelegenheid kwalificeert als kernpunt in de controle moet hiervoor in de sectie Kernpunten een passende tussenkop worden gebruikt (bijvoorbeeld ‘Fraude-aangelegenheden’ – of een meer specifieke tussenkop, waarin het fraude-onderwerp specifiek wordt benoemd). Het opnemen van de meest significante kernpunten in de controleverklaring is verplicht bij de controle van jaarrekeningen van organisaties van openbaar belang, andere beursfondsen die niet als organisatie van openbaar belang kwalificeren en situaties waar de accountant vrijwillig kernpunten opneemt in de con-

troleverklaring.¹⁶ Het gaat dan om fraude-aangelegenheden die de significante aandacht vereisen bij het uitvoeren van de controle-opdracht.

5.2. Rapporteren over fraude-aangelegenheden bij andere wettelijke controles

Als de accountant geen kernpunten in de controleverklaring opneemt en er is sprake van een wettelijke controle in het Wta-domein, is het voor de gebruiker eveneens relevant om over de controle-aanpak met betrekking tot fraude te communiceren. De meest-significante fraude-aangelegenheden worden in de controleverklaring opgenomen.¹⁷ Dit gebeurt via een afzonderlijke sectie Fraude-aangelegenheden in de controleverklaring.¹⁸ Standaard 240 licht toe dat het slechts in uitzonderingssituaties zal voorkomen dat fraude geen (significant) kernpunt voor de controle(verklaring) vormt.¹⁹

ISA 240 verplicht om over fraude-aangelegenheden alleen te rapporteren als in de controleverklaring kernpunten worden opgenomen. De nieuwe Standaard 240 breidt dit uit tot alle wettelijke controle-opdrachten.

5.3. Communicatie in de controleverklaring

In de controleverklaring wordt – in beide situaties (onder 5.1 en 5.2) – het volgende opgenomen:²⁰

- een verwijzing naar de toelichting in de jaarrekening of het bestuursverslag;
- de vraag waarom de fraude-aangelegenheid als meest significant kwalificeert; en
- de wijze waarop hierop is ingespeeld tijdens de controle.

Bij dit laatste punt kan gedacht worden aan de volgende onderwerpen:

- aspecten van het inspelen op risico’s of de controle-aanpak die het meest relevant waren;
- een kort overzicht van de uitgevoerde werkzaamheden;
- een indicatie van de uitkomsten van deze werkzaamheden; en
- belangrijke waarnemingen.

Tot slot kan een fraude-aangelegenheid ook aanleiding geven voor een niet-goedkeurende verklaring.²¹ Daarvan is sprake als de jaarrekening (of het bestuursverslag) geen adequate toelichting bevat op de fraude-aangelegenheid. In dat geval bevat de jaar-

12. <https://www.accountant.nl/vaktechniek/2026/7/materiele-continuïteitsonzekerheid-en-een-controleverklaring-van-oordeelonthouding/>.

13. Nieuwe Standaard 570, par. A94.

14. Nieuwe Standaard 570, par. 37.

15. Art. 2:393 lid 5h BW.

16. Standaard 701, par. 5.

17. Nieuwe Standaard 240, par. 62B.

18. Nieuwe Standaard 240, par. 62C.

19. Nieuwe Standaard 240, par. A192D.

20. Bij het opnemen van de fraude-aangelegenheid in de sectie kernpunten: Standaard 701, par. 13 en A46. In andere gevallen: Nieuwe Standaard 240, par. 62E en A192P.

21. Nieuwe Standaard 240, par. 62F.

rekening een afwijking (van materieel belang) en wordt een controleverklaring met beperking afgegeven of (als de afwijking van diepgaande invloed is) een afkeurende controleverklaring. Het is ook mogelijk dat de accountant met betrekking tot de fraude-aangelegenheid niet voldoende en geschikte controle-informatie kan verkrijgen. In dat geval leidt dit tot een controleverklaring met beperking (als de mogelijke consequenties van materiële omvang zijn), of een controleverklaring van oordeelonthouding (als de mogelijke consequenties van diepgaande omvang zijn).²²

5.4. Niet-goedkeurende controleverklaring

Een bijzonderheid ontstaat als een niet-goedkeurende controleverklaring wordt verstrekt om andere redenen – dus niet als gevolg van een fraude-aangelegenheid.

Als de fraude-aangelegenheid via kernpunten in de controleverklaring wordt gerapporteerd verbieden de Standaarden om in een controleverklaring van oordeelonthouding kernpunten op te nemen²³; dus ook geen kernpunt(en) over fraude-aangelegenheden. Bij andere wettelijke controles van jaarrekeningen, wordt over fraude-aangelegenheden in de controleverklaring niet via kernpunten gerapporteerd, maar via een specifieke sectie Fraude-aangelegenheden. In die situatie verbiedt de nieuwe Standaard 240 niet om een dergelijke sectie in de controleverklaring op te nemen als sprake is van een controleverklaring van oordeelonthouding. Ik vermoed dat dit een onjuistheid is in de geconsulteerde Standaard en dat deze inconsistentie in de definitieve versie wordt gecorrigeerd, waardoor het verbod om een sectie Fraude-aangelegenheden in de controleverklaring op te nemen in een controleverklaring van oordeelonthouding zowel geldt in de situatie dat via kernpunten zou worden gerapporteerd of dat dit via de sectie Fraude-aangelegenheden zou worden gedaan.

6. Consultatiereacties

Inmiddels is de consultatietermijn gesloten. Op de website van de NBA zijn 18 reacties – van uiteenlopende aard – gepubliceerd.²⁴ De meest opvallende (maar eveneens verwachte) reacties hebben te ma-

ken met het toevoegen van specifiek Nederlandse elementen aan de internationale ISA's. Een argument dat daarbij een rol speelt, is, naast internationale consistentie, het feit dat de IAASB bij het voorbereiden van de beide Standaarden (ISA 240 en 570) kennis heeft genomen van de Nederlandse ervaringen met betrekking tot het rapporteren over continuïteit en fraude in de achterliggende jaren en deze voorstellen (dus bewust) maar gedeeltelijk heeft overgenomen.

Verder wordt naar voren gebracht dat het maar de vraag is of de aanvullende rapportage daadwerkelijk tot betere besluitvorming door de gebruikers van de controleverklaring leidt en dat bij de Nederlandse toevoeging (ten opzichte van de ISA's) onvoldoende rekening zou zijn gehouden met het proportionaliteitsbeginsel.

Een interessant detail is dat er door de verschillende respondenten kritische reacties worden ingebracht; met name op het uitbreiden van de reikwijdte van de Standaarden 240 en 570 ten opzichte van de ISA's. Het consultatiedocument vermeldt namelijk dat bij een meerderheid van de belanghebbenden (naar aanleiding van de gehouden enquêtes en rondetafelbijeenkomsten) geen zwaarwegende redenen naar voren zijn gekomen om de ingezette lijn van de verplichte rapportering bij wettelijke controles terug te draaien. Verder geven belanghebbenden aan dat aansluiting op de internationale standaarden een goed uitgangspunt is, maar dat dit geen aanmerkelijke vermindering in transparantie ten opzichte van het huidige model met zich mag brengen.²⁵

7. Tot slot

De NBA heeft – alles overziend – een nuttige evaluatie uitgevoerd. Interessant om te zien is dat de stap vooruit die we in Nederland enkele jaren geleden hebben gezet met betrekking tot het communiceren over de controle-aanpak van continuïteit en fraude in de controleverklaring internationaal (deels) is overgenomen. Dat betekent dat we deze praktijk (met een beperkt aantal aanpassingen) in Nederland kunnen continueren. Beide onderwerpen geven daarvoor ook aanleiding; want gebruikers van de controleverklaring hebben recht op en belang bij goede communicatie door de accountant over beide voor hen relevante onderwerpen.

22. De controleverklaring van oordeelonthouding ontbreekt nog in de voorgestelde Standaard 240, par. 62G; ik neem aan dat dit in de definitieve Standaard hersteld wordt.

23. Standaard 705, par. 29.

24. <https://www.nba.nl/wet--en-regelgeving/projecten-regelgeving/consultatiefase-open/evaluatie-aanpassingen-standaard-700/#a0f612ee5a704832ba4ed8181ca49ab7>.

25. Consultatiedocument, par. 2.1.